

Modificada por Circular N° 59, del 16 de diciembre de 1991
Modificada por Circular N° 43, del 3 de septiembre de 1990
Modificada por Circular N° 36, del 12 de julio de 1990
Complementada por Circular N° 36, del 16 de agosto de 1989

CIRCULAR N° 13, DEL 27 DE ENERO DE 1989

MATERIA: MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA LEY DE RENTA, POR LA LEY N° 18.775 (D. O. DEL 14 DE ENERO DE 1989). CAMBIO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA PRIMERA CATEGORÍA Y ARMONIZACIÓN DEL NUEVO SISTEMA CON LAS NORMAS DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO, ADICIONAL, PAGOS PROVISIONALES Y DE RETENCIÓN.

Por el artículo 1°.- de la Ley N° 18.775, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de Enero de 1989, se introdujeron diversas modificaciones al impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta, como también al impuesto global complementario o adicional y a otras disposiciones, a fin de armonizarlas con el nuevo régimen tributario que aquella ley establece para dichos tributos. Los referidos cambios son materia de esta circular.

1.- Texto actualizado de las disposiciones que se modificaron por la Ley N° 18.775 y que dicen relación con la nueva modalidad para determinar el impuesto de primera categoría.

Para una mejor comprensión se indica el texto completo de la disposición modificada, subrayando la parte nueva de la redacción e indicando entre paréntesis la norma legal que ordenó el cambio.

a.- Artículo 14°, inciso primero (Art. 1.- letra a))

" ARTICULO 14°.- Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de primera categoría de conformidad al título II y solo respecto de las cantidades retiradas o distribuidas en el ejercicio."

b.- Se agrega un artículo nuevo con el número 14° bis (Art. 1°.-, número 2.-)

" ARTICULO 14° bis.- Los contribuyentes a que se refiere el inciso primero - del artículo 20° bis de esta ley, cuyas ventas, servicios u otros ingresos de su giro de los tres últimos ejercicios comerciales no hayan excedido el promedio mensual de 250 unidades tributarias mensuales, podrán optar, para los efectos de pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, por considerar que todos los retiros en dinero o especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, corresponden a retiros o distribuciones de rentas gravadas con los referidos impuestos, sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas, aplicándose en todo lo demás las normas de esta ley que afectan a los contribuyentes mencionados en el referido inciso - primero del artículo 20° bis, salvo las excepciones que contempla este artículo.

Cuando los contribuyentes acogidos a este artículo pongan término a su giro, deberán tributar por las rentas que resulten de comparar el capital propio inicial y sus aumentos con el capital propio existente al término de giro.

sin embargo, las empresas podrán optar por distribuir dichas rentas por partes iguales en los últimos cinco años anteriores al término de giro o en los que tenga de existencia si ésta es inferior, aplicando las normas de los párrafos cuarto y quinto del número 1º del artículo 54º, en todo lo que fuere pertinente.

Los montos de los capitales propios se determinarán aplicando las reglas generales de esta ley; con las siguientes excepciones:

a) El capital propio inicial y sus aumentos se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio o del mes anterior a aquél en que se efectuó la inversión o aporte, según corresponda, y el último día del mes anterior al término de giro.

b) El valor de los bienes físicos del activo inmovilizado existentes al término de giro se determinará reajustando su valor de adquisición de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al del término de giro y aplicando la depreciación normal en la forma señalada en el N° 5º del artículo 31º.

c) El valor de los bienes físicos del activo realizable se fijará respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato, convención o importación para los de su mismo género, calidad y características en los doce meses calendario anteriores a aquél en que se produzca el término de giro, considerando el precio más alto que figure en dicho documento o importación; respecto de aquellos bienes a los cuales no se les puede aplicar la norma anterior, se considerará el precio que figure en el último de aquellos documentos o importación, reajustado en la misma forma señalada en la letra anterior.

d) Respecto de los productos terminados o en proceso, su valor se determinará aplicando a la materia prima las normas de la letra anterior y considerando la mano de obra por el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

Lo dispuesto en los incisos sexto y séptimo del artículo 14º se aplicará también a los retiros que se efectúen para invertirlos en otras empresas incluso en las acogidas a este régimen.

La opción que confiere este artículo afectará a la empresa y a todos los socios, accionistas y comuneros y deberá ejercitarse por años calendario completos dando aviso al Servicio de Impuestos Internos dentro del mismo plazo en que deben declararse y pagarse los impuestos de retención y los pagos provisionales obligatorios, de esta ley, correspondientes al mes de enero del año en que se desea ingresar a este régimen especial, o al momento de iniciar actividades.

En el caso en que esta opción se ejercite después de la iniciación de actividades, el capital propio inicial se determinará al 1º de enero del año en que se ingresa a este régimen y no comprenderá las rentas o utilidades sobre las cuales no se hayan pagado todos los impuestos, ya sea que correspondan a las empresas, empresarios, socios o accionistas.

Las empresas que no estén constituidas como sociedades anónimas podrán efectuar disminuciones de capital sin quedar afectos a impuestos cuando no tengan rentas. Para estos efectos deberán realizar las operaciones indicadas en los incisos segundo y tercero de este artículo para determinar si existen o no rentas y en caso de existir, las disminuciones que se efectúen se imputarán primero a dichas rentas y luego al capital.

Los contribuyentes que se acojan a lo dispuesto en este artículo no estarán obligados a llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, practicar inventarios, aplicar la corrección monetaria a que se refiere el artículo 41, efectuar de apreciaciones y a confeccionar el balance general anual.

No obstante, los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el inciso primero, que en los tres ejercicios comerciales consecutivos anteriores tengan un promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro superior a 250 unidades tributarias mensuales, continuarán acogidos a este régimen pero sin que les sea aplicable lo dispuesto en el inciso anterior, salvo en lo relativo al Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, debiendo en todo caso determinar el primer capital propio inicial en la forma señalada en el inciso tercero. Las obligaciones que se establezcan por las circunstancias anotadas, se mantendrán mientras el contribuyente se encuentre acogido al régimen optativo, aunque disminuya el promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro.

También podrán optar por ingresar al régimen tributario establecido en este artículo y en iguales condiciones, los contribuyentes cuyas ventas, servicios u otros ingresos de su giro cumplan con los requisitos del inciso anterior.

Los contribuyentes que no puedan determinar el promedio mensual por no tener ventas, prestaciones de servicios u otros ingresos de su giro en alguno de los tres últimos ejercicios comerciales, podrán ingresar al régimen optativo si su capital propio inicial no es superior al monto equivalente a 200 unidades tributarias mensuales del mes de diciembre del año anterior al que ingresen. Los contribuyentes que tengan un capital propio superior a 200 unidades tributarias mensuales, también podrán ingresar al régimen optativo, pero en las mismas condiciones que los contribuyentes que tengan un promedio mensual superior a 250 unidades tributarias mensuales de ventas, servicios u otros ingresos de su giro, en los primeros tres ejercicios comerciales.

Los contribuyentes que hayan optado por este régimen solo podrán volver al que les corresponda con arreglo a las normas de esta ley después de estar sujetos a lo menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos al régimen opcional, para lo cual deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos en el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen. Estos contribuyentes deberán pagar los impuestos que resulten aplicando las normas de los incisos segundo y tercero de este artículo, como si pusieran término a su giro al 31 de diciembre del año en que den el aviso. Sin embargo, en el caso que el nuevo régimen sea aquel a que se refiere el artículo 20 bis, podrán acogerse a sus normas respecto de las sumas que excedan al capital propio inicial y sus aumentos. Asimismo, estos contribuyentes solo podrán volver al régimen opcional de este artículo después de estar sujetos durante tres ejercicios comerciales consecutivos al sistema común que les corresponda."

c.- Se modifica el primer párrafo del artículo 20º (Art. 1º.- número 3º))

" ARTÍCULO 20º.- Establécese un impuesto de 10% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, Nº 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre las siguientes rentas o cantidades que se señalan a continuación o en el artículo 20º bis:"

d.- Se establece un nuevo artículo con el número 20º bis (Art. 1º.- número 4.-)

" ARTÍCULO 20º bis.- El impuesto de primera categoría establecido en el artículo 20º, en el caso de los contribuyentes obligados a declarar su regí-

ta efectiva según contabilidad completa, se aplicará anualmente solo sobre los retiros en dinero o especies que efectúen los empresarios o socios y las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y en comandita por acciones constituidas en Chile, respecto de sus accionistas.

Tratándose de los contribuyentes individuales y de aquellos referidos en el artículo 58º, número 1º, de sociedades de personas y en comandita por acciones, en la parte que corresponda al socio gestor, los retiros se gravarán hasta completar el monto total de las utilidades tributables en la primera categoría percibidas o devengadas incluyendo las del ejercicio, debiendo imputarse el exceso de dichos retiros a otros ingresos o a cantidades no afectas al impuesto de esta categoría ni al impuesto global complementario o adicional.

Respecto de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los accionistas, se gravará la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título, aún cuando excedan las utilidades tributables percibidas o devengadas de primera categoría, incluyendo las del ejercicio, pero pudiendo imputarse el exceso a aquellas cantidades distribuidas que no quedan afectas al impuesto global complementario o adicional en virtud de lo dispuesto en el párrafo sexto del número 1º, del artículo 54º y en el número 2) del artículo 58º, según corresponda, las que tampoco estarán gravadas con el impuesto de esta categoría.

Para los efectos de la declaración anual de las cantidades retiradas o distribuidas, éstas deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al retiro o distribución y el último día del mes anterior al del balance.

El impuesto de primera categoría que se aplique, en la forma dispuesta en este artículo, a las cantidades que el empresario individual o socios de sociedades de personas retiren para invertirías en otras empresas en virtud de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 14º, constituirá para éstos un pago provisional de aquellos referidos en el artículo 88, para todos los efectos de esta ley, considerándose como efectuado en el último mes del ejercicio en que se realizó el retiro. Igual tratamiento tendrá el impuesto que grave las cantidades retiradas o percibidas por personas jurídicas o por los contribuyentes a que se refiere el N° 1) del artículo 58º, afectas a este mismo tributo de primera categoría.

e.- Se introducen modificaciones a los incisos tercero, cuarto y quinto del Artículo 21º.- (Art. 1º.- número 5.- letras a), b) y c))

* Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58º deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los impuestos de primera categoría, de este artículo y el impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35º, 36º, inciso segundo, 38º, inciso segundo, y 71º, según corresponda." (Se suprime la última parte que permitía dar de abono el impuesto de primera categoría, al que debía pagarse de acuerdo con lo dispuesto en este inciso tercero).

En el caso de sociedades anónimas que sean socios de sociedades de personas, no se aplicará el impuesto de primera categoría a la participación efectiva que les corresponda en una sociedad sujeta a renta presunta, teniendo el impuesto que haya afectado a dicha renta el carácter de pago provisional del término del ejercicio, sin perjuicio de la aplicación del impuesto del inciso anterior a aquellas partidas que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este artículo deban considerarse retiradas de las sociedades de personas, salvo los impuestos de primera categoría y territorial, pagados, calculando el referido tributo sobre la parte que corresponde a la sociedad anónima. (Inciso sustituido por el que se transcribe)

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto de 35% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores."

f.- Se suprime la última parte del párrafo segundo del número 3.- del artículo 31º (Art. 1º.- número 6, letra a)).

Por esta parte suprimida se daba el carácter de pago provisional al impuesto de primera categoría pagado por las utilidades no retiradas de la empresa, cuando resultaban absorbidas por pérdidas de los ejercicios siguientes.

g.- Establece un párrafo segundo en el Nº 1º.- del artículo 54º (Art. 1º, número 7º, letra a)).

El Nº 1 del artículo 54º trata sobre la renta bruta del global complementario; el nuevo inciso es del siguiente tenor:

" Las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14º bis.", pasando a ser tercero el actual inciso segundo y así sucesivamente.

h.- Modifica el número 3) del artículo 56º.- (Art. 1º, número 8.-)

" 3) La cantidad que resulte de aplicar un 10% sobre el monto de las rentas que hayan estado afectadas por el impuesto del artículo 20 (se suprime la frase: "sobre las cantidades referidas en el inciso primero del artículo 21,") y que se encuentren incluidas en la renta bruta global. También tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios de sociedades de personas, no afectas a las normas de los artículos 14º bis y 20º bis, por las cantidades obtenidas por estas últimas en su calidad de accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, por la parte de dichas cantidades que integren la renta bruta global de las personas naturales aludidas.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en el inciso anterior, el impuesto del artículo 20º determinado sobre rentas presuntas, y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado."

i.- Agrega un inciso final al artículo 62º (Art. 1º.- número 9, letra b))

El artículo 62º trata sobre la renta imponible del impuesto adicional; el nuevo inciso es del siguiente tenor:

" Formarán también parte de la renta imponible de este impuesto las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14º bis."

j.- Modificaciones a los incisos primero y segundo del artículo 63º (Art. 1º número 10.-, letras a) y b), relacionadas con el impuesto adicional.

" ARTICULO 63º.- A los contribuyentes afectos al impuesto de este Título, se les otorgará un crédito contra dicho impuesto equivalente a un 10% del monto de las cantidades gravadas conforme a los artículos 58º, 60º, inciso primero y 61º, que hayan estado afectas al impuesto del título II." (Se suprime la norma que disponía la rebaja del impuesto de primera categoría - (10%) del impuesto adicional retenido con tasa 35%, según el número 4 del artículo 74º, o del pago provisional que con igual tasa ordena el artículo 84º, en su letra g)).

De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos al impuesto de este Título sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena correspondiente a las cantidades referidas en el N° 2 del artículo 58°, cuando éstas formen parte de su participación en las utilidades de una sociedad de personas, no afecta a las normas de los artículos 14° bis y 20° bis, que sea accionista de una sociedad anónima o en comandita por acciones.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores el impuesto del Título II, determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado."

k.- Modifica el artículo 74°, número 4°. (Art. 1°.- número 13))

" 4) Los contribuyentes que distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58°, N° 2, 59°, 60° y 61°. Respecto de las rentas referidas en el inciso primero del artículo 60° y 61°, y por las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21°, la retención se efectuará con una tasa provisional del 20% que se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta, se pongan a disposición o correspondan a las personas referidas en dicho inciso, sin deducción alguna, y el monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos de categoría, adicional y/o global complementario - que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención. No obstante, tratándose de la distribución o pago de participaciones de utilidades o de las cantidades retiradas o distribuidas a que se refiere el artículo 14° bis, la retención se efectuará con tasa del 35%.

Igual obligación de retener tendrán las personas que remesen al exterior, a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j) del número 8° del artículo 17°. La retención se efectuará con la tasa de 5% sobre el total de la cantidad a remesar, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, caso en el cual dicha retención se hará con la tasa de 10% sobre esta renta, sin perjuicio del derecho que tenga el contribuyente de imputar en su declaración anual el remanente que resultare a otros impuestos anuales de esta ley o a solicitar su devolución en la forma prevista en el artículo 97°."

l.- Modificaciones al artículo 84°. (Art. 1.- número 16, letras a) y b))

Se sustituye la letra a) por la siguiente:

" a) 10% sobre el total de las cantidades retiradas o distribuidas a que se refieren los artículos 14° bis y 20° bis."

(Sustituye la tasa variable de los pagos provisionales obligatorios de las empresas)

En la letra g):

" g) Los contribuyentes a que se refiere el N° 1 del artículo 58°, por las rentas que se retiren o remesen al exterior, con tasa de 35%, no siendo aplicable en este caso lo dispuesto en la letra a)."

m.- Artículos Transitorios

Artículo 1°.- Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen del artículo 14° bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que tengan rentas acumuladas respecto de las cuales se haya pagado el impuesto de primera categoría, tendrán derecho a un crédito equivalente al monto del impuesto pagado que podrán imputar debidamente reajustados considerando el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor determinado entre el mes

anterior al del pago y el mes anterior al de la imputación, a los impuestos anuales de primera categoría que deban pagar por los retiros que se efectúen. Para estos efectos, deberán presentar una declaración jurada al Servicio de Impuestos Internos, dentro del plazo de ciento ochenta días de ingresar al sistema, incluyendo los datos que este Servicio requiera para una mayor información y control sobre la materia.

Artículo 2º.- Los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de primera categoría de la ley de la Renta a base de renta efectiva, según contabilidad completa, que tengan al 31 de diciembre de 1988, utilidades tributables originadas a contar del 1º de enero de 1984, por las cuales tributaron de acuerdo con las normas de dicha categoría que se modifican, tendrán derecho a imputar este impuesto, en la parte que corresponda, al que se determine anualmente por los retiros y distribuciones que se efectúen en virtud de lo dispuesto en el nuevo Artículo 20 bis. Igualmente les será aplicable, respecto de las mismas utilidades, lo dispuesto en la última parte del inciso segundo, número 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta que se derogó por el número 6 del artículo 1º de esta ley.

Artículo 3º.- Las cantidades que puedan deducirse como crédito en los términos a que se refiere el artículo 3º transitorio de la Ley Nº 18.293, - deberán ser declaradas en el Servicio de Impuestos Internos conjuntamente con la primera declaración anual de impuesto a la renta que deban hacer las sociedades respectivas a contar de la fecha de publicación de esta ley.

Dicho crédito deberá aplicarse a todo dividendo gravado con el impuesto global complementario o adicional que reciban los accionistas, aunque no se trate de rentas que hayan estado afectas al impuesto que establecía el artículo 21º de la Ley de la Renta reemplazado por el Nº 10 del artículo 1º de la ley 18.293.

Las cantidades que constituyan el crédito señalado en este artículo, deberán imputarse en el mismo orden en que rigieron las tasas respectivas y se determinará el monto a deducir aplicando sobre el dividendo declarado el porcentaje de 40%, 30% o 15%, según corresponda.

Los referidos créditos que resulten al 31 de diciembre de cada año se reajustarán en la forma establecida en el inciso final del artículo 33 de la Ley de la Renta, deduciendo los créditos utilizados reajustados en la parte que proceda.

Artículo 4º.- Solo por el año comercial 1989 y en sustitución del plazo dispuesto en el inciso quinto del artículo 14 bis, que se incorpora a la Ley de la Renta por el Artículo 1º de esta ley, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 1988 cumplan con los requisitos que dicho artículo exige, podrán acogerse de pleno derecho al régimen optativo que ese artículo establece, dando cuenta de este hecho en la declaración anual de renta que deban hacer por el ejercicio comercial del año 1989. Estos contribuyentes podrán efectuar los pagos provisionales obligatorios de los seis primeros meses del ejercicio, sobre los retiros o distribuciones determinados en la misma forma que se establece para los contribuyentes del artículo 20 bis de la Ley de la Renta, pagando la diferencia que resulte en la fecha que corresponda a la declaración del pago provisional obligatorio del mes de julio de 1989, reajustada según la variación de la unidad tributaria mensual vigente en el mes siguiente y en el que debía hacerse cada pago del citado tributo.

II.- Comentarios generales

Las modificaciones de fondo introducidas a la Ley de la Renta, y que se indicaron en el capítulo anterior de la presente Circular, son aquellas que fijan una nueva modalidad de tributación en la primera categoría para aquellas empresas obligadas a determinar sus utilidades afectas a impuesto según contabilidad completa. Dichas modificaciones son las que se encuentran contenidas en los ar

títulos 14 bis y 20 bis, constituyendo los otros cambios legales una adecuación de las restantes disposiciones de la Ley de la Renta al referido nuevo régimen tributario.

En síntesis, dentro del sistema general de la primera categoría, establecido en el artículo 20 bis, las empresas continuarán llevando contabilidad completa y determinando la renta imponible en base a un balance general, además de practicar los inventarios correspondientes, aplicar las normas sobre corrección monetaria, confeccionar el detalle exigido en el Libro de Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT), etc.. Es decir, se mantienen sin variaciones todas las disposiciones legales y reglamentarias que existen a la fecha para determinar el impuesto de primera categoría para las empresas mencionadas, salvo algunas adaptaciones necesarias para la implementación de la nueva modalidad de tributación, las cuales consisten básicamente en compatibilizar la oportunidad del devengo del impuesto entre el señalado tributo cédular y el global complementario o adicional, dejando así de ser el primero en general un pago a cuenta de los segundos, para ejercicios futuros.

Conjuntamente con esta nueva modalidad de aplicación general de la primera categoría, en el artículo 14 bis se establece un sistema simplificado de tributación para esta misma categoría, suprimiéndose una gran parte de las exigencias de registrar determinadas operaciones, de confeccionar estados contables y de efectuar ciertos procedimientos especiales, tales como llevar el Libro de Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT), aplicar la corrección monetaria de Activos y Pasivos, practicar inventarios anuales, confeccionar un balance general anual, etc.. Esta simplificación se hace posible a través de dos adaptaciones principales hechas al nuevo régimen general: primero gravar, tanto con la primera categoría como con el impuesto global complementario o adicional, el total de los retiros y distribuciones, cualquiera que sea su naturaleza, origen o fuente; y, segundo, determinar sólo al término del giro la renta que se produzca comparando el patrimonio inicial y final, debidamente ajustados.

Lo expresado anteriormente en términos muy generales, se analiza en detalle en los capítulos siguientes de esta Circular.

III.- Régimen general del impuesto de primera categoría

Este régimen corresponde al de los contribuyentes que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y balance general, y se encuentra establecido básicamente en el nuevo artículo 20 bis.

1.- Forma de calcular el impuesto anual de la primera categoría

La renta líquida imponible de este impuesto se debe seguir determinando en la misma forma en que, de acuerdo a la ley y a las instrucciones impartidas sobre la materia, se encontraban vigentes para los ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 1988. Por consiguiente, se continuarán aplicando los artículos 29, 30, 31, 32 y 33 de la Ley de la Renta, como también la corrección monetaria, practicando inventarios anuales, confeccionando el balance general exigido por el Servicio y el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT) dispuesto por la Resolución Ex. N° 891, de 1985.

No obstante lo anterior, el impuesto de 10% a que se refiere el artículo 20, deberá determinarse anualmente sobre los retiros en dinero o especies y las cantidades distribuidas, efectuadas durante el ejercicio sin deducción alguna. Dichas sumas retiradas o distribuidas deberán declararse reajustadas según la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes que anteceda al retiro o distribución y el último día del mes anterior al balance.

Como se indica más adelante, en la parte relativa a las vigencias de las modificaciones introducidas por la ley 18.776, la referida modalidad de cálculo del impuesto de primera categoría regirá a partir del año tributario 1990, es decir, por los retiros y distribuciones que se hagan durante el presente año 1989.

1.1. Retiros en dinero o especies efectuados durante el ejercicio por las empresas individuales, sociedades de personas, contribuyentes del N° 1.- del artículo 58º, y sociedades en comandita por acciones, respecto de los socios gestores.

Sobre este punto, se mantienen todas las instrucciones que definen o califican los retiros en dinero o especies y el alcance, que para los efectos de la ley de la renta, a ellos se les ha dado.

El impuesto anual de 10% que corresponde al de la primera categoría, se calculará sobre el total de las cantidades retiradas durante el ejercicio comercial, reajustadas, incluso sobre aquellas que los empresarios o socios reinvirtieron en otras empresas, acogidas a lo dispuesto en los incisos sexto y séptimo del artículo 14º de la ley de la renta, como también aquellas retiradas que estén sujetas a la retención del impuesto de acuerdo con lo ordenado en el número 4, del artículo 74º, de esta ley, - cuando se trata de cantidades afectas al impuesto adicional. No obstante, el citado gravamen anual de la primera categoría no debe aplicarse sobre las cantidades que se encuentren exentas de esta categoría, para lo cual la ley dispone que la suma total de las cantidades retiradas en el ejercicio, debidamente reajustadas, se imputen en primer término a las utilidades tributables en primera categoría, percibidas o devengadas acumuladas al término del ejercicio, actualizadas si correspondiere, y el exceso, si se produjere, a los ingresos o sumas restantes.

Por otra parte, cabe hacer presente que por disposición del mismo artículo 20 bis, las cantidades retiradas deben reajustarse para los efectos de calcular el tributo anual, de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al retiro y el último día anterior al del balance.

Del impuesto de primera categoría, calculado en la forma antedicha, procederán todas las deducciones o créditos que se aplican en virtud de las normas legales que no se han modificado o derogado por la ley 18.775; pero además, corresponderá rebajar el pago provisional mensual obligatorio que, con las nuevas disposiciones, deben efectuar las empresas sobre las cantidades retiradas o distribuidas, según se explica más adelante.

1.2. Cantidades distribuidas durante el ejercicio por las sociedades anónimas y en comanditas por acciones, respecto de sus propios socios accionistas.

Siguiendo la modalidad de tributación de las empresas en la primera categoría, tratándose de las sociedades anónimas y de las en comanditas por acciones, respecto de las distribuciones efectuadas a sus socios accionistas, el impuesto de 10%, establecido en el artículo 20º, se calculará sobre la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título, debidamente reajustadas; pero solo en la parte que corresponda, como primera imputación, a las utilidades percibidas o devengadas acumuladas al término del ejercicio, actualizadas en la parte que proceda, y que sean tributables en el impuesto de primera categoría de la sociedad, o en el global complementario o adicional de los accionistas, debiendo imputarse el exceso que se produjere a otros ingresos o cantidades distribuibles - que no estén gravadas con estos tributos, como son las referidas en el párrafo sexto del número 1.- del artículo 54 y en el número 2.- del artículo 58 de la Ley de la Renta, entre las cuales se pueden mencionar: cantidades que no constituyan renta; rentas total o parcialmente exentas del impuesto global complementario, en la parte que lo estén; y las devoluciones de capital en el caso de liquidación de la sociedad, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 7 del artículo 17.

De la base de cálculo del impuesto de la primera categoría, señalada en el párrafo anterior, no deben excluirse las utilidades distribuidas a las cuales se les retuvo la tasa completa del impuesto adicional, en cumplimiento de lo preceptuado en el número 4.- del artículo 74º de la ley, ya que este tributo es independiente del de primera categoría que afecta a la empresa.

Al igual que en el caso de los retiros, cuya modalidad de tributación se expuso en el numeral 1.1., anterior, las cantidades distribuidas deben reajustarse, para aplicar el impuesto de categoría anual, en la misma forma allí señalada. Asimismo, se debe contemplar igual procedimiento respecto de las deducciones al impuesto que se encuentren vigentes por no haber sido modificadas por la Ley 18.775, correspondiendo además rebajar el pago provisional mensual obligatorio que, para el tipo de empresas tratadas en este número, se cumple respecto de las cantidades distribuidas, en la forma explicitada más adelante.

2.- Pagos Provisionales Mensuales de las Empresas

Con las modificaciones que se introdujeron al artículo 84 de la Ley de la Renta, se cambió sustancialmente la forma de determinar el monto de los pagos provisionales obligatorios de los contribuyentes que deben declarar su renta imponible según contabilidad; no obstante, se mantuvieron las disposiciones referidas al plazo para enterarlos en arcas fiscales, su reajustabilidad e imputación.

Las nuevas normas establecieron lo siguiente:

- a) Contribuyentes individuales, sociedades de personas, sociedades anónimas y en comandita por acciones: deben pagar los pagos provisionales obligatorios mensuales que resulten de calcular, en cada uno de dichos períodos calendario, el 10% sobre el total de los retiros en dinero ó especies o sobre las cantidades totales distribuidas, según el caso, sin deducción de ninguna especie pues la ley no lo autoriza, incluso sobre los retiros que el empresario individual o socios de sociedades de personas efectúen para invertirlos en otras empresas, acogidos a lo dispuesto en los incisos sexto y séptimo del artículo 14 de la Ley de la Renta.

De acuerdo con el texto de la primera parte del artículo 84, que no ha sido modificado, los pagos provisionales mensuales se siguen haciendo a cuenta de los impuestos anuales de la primera categoría, aún cuando se ha cambiado la base de referencia para calcularlos, por lo que se concluye que los referidos pagos mensuales deben hacerse solo por las cantidades que en definitiva quedarán afectadas con el impuesto anual de la primera categoría -las cuales se especifican en los números 1.1. y 1.2. del párrafo número 1. anterior- de modo que por aquellas actividades amparadas por una exención total de este impuesto, no deben efectuarse las mencionadas provisiones mensuales de impuesto. Asimismo, considerando lo ya dicho en el sentido que los pagos provisionales mensuales se siguen haciendo a cuenta del impuesto anual de la primera categoría que corresponda pagar por el ejercicio, tampoco deberá cumplirse con ellos en la medida que, por existir pérdidas acumuladas de arrastre, por ejercicios anteriores, resulta evidente que se está afectando el resultado del ejercicio en curso. No obstante, es obvio que ésta suspensión de pagar un impuesto solo puede mantenerse cuando, a su vez, siga vigente la situación que la sustenta, por lo que no cabe sino entender convalidado lo dispuesto en el artículo 90, en los términos aplicados hasta la fecha, armonizando sus referencias formales a las de fondo del artículo 84. Lo expresado deberá demostrarse, además, con el Registro que exige la Resolución N° Ex. 891, de 1985 (FUT) con los saldos que se tengan al último ejercicio comercial y en los trimestres siguientes que correspondan. Cuando se trate del primer ejercicio, no podrá dejarse de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 84º, letra a), debiendo hacerse los pagos provisionales obligatorios sobre todas las cantidades retiradas o distribuidas, hasta definir el resultado del ejercicio a su término.

- b) Contribuyentes referidos en el número 1) del artículo 58: Para estos contribuyentes no se innova respecto de los pagos provisionales mensuales obligatorios, con la salvedad que no deben efectuar el pago provisional de 10% indicado en el párrafo anterior. De consiguiente, continuarán cumpliendo con el citado tributo calculando el 35% sobre las rentas que retiran o remeten al exterior, sin deducción de ninguna especie pues la ley no lo autoriza.

Se hace presente que, tanto para los contribuyentes de la letra a), que sean personas jurídicas, como los de la letra b), anteriores, constará un pago provisional voluntario del último mes del ejercicio el impuesto de primera categoría anual que se aplique en la empresa fuente a las cantidades que los primeros retiraron o percibieron de ella, a excepción de las inversiones provenientes de una reinversión sujeta a las normas de los incisos sexto y séptimo del artículo 14º, cuyo tributo de primera categoría constituye un pago provisional para el aportante o inversionista en el mismo mes señalado, y no para la empresa receptora. Ahora bien, en atención a que las cantidades anteriores retiradas o percibidas, quedan afectas al impuesto de primera categoría anual en la empresa fuente, debidamente reajustadas, el pago provisional respectivo que ellas generan debe ser recuperado con la actualización equivalente.

3.- Retenciones que deben efectuar las empresas

Los contribuyentes que declaren el impuesto de la primera categoría de la Ley de la Renta, sujetos a las normas del nuevo artículo 20º bis, continuarán obligados a efectuar las retenciones del impuesto adicional que se ordenan para los retiros, distribuciones o remesas al exterior en el número 4.- del artículo 74º. Sin perjuicio de considerar que dicha disposición legal se mantiene plenamente vigente en todas sus partes, como así también las instrucciones relacionadas con ella, se estima necesario precisar aquellos aspectos que conviene tener presente dentro del contexto de la materia que trata la presente circular. Cabe entonces señalar, que las empresas individuales, las sociedades de personas y las en comandita por acciones, respecto del socio gestor, deben retener el impuesto adicional con tasa 35% cuando se trate de retiros correspondientes a participaciones de utilidades y con tasa 20% en los demás casos de retiros, sin derecho a crédito alguno en ninguna de las dos situaciones. Tratándose de sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones, respecto del socio accionista, siempre deberá retenerse el impuesto adicional con tasa 35% por las distribuciones gravadas que efectúen a personas que no tengan domicilio o residencia en el país; pero aplicando un crédito al impuesto adicional equivalente al 10% de la cantidad gravada que haya estado afecta a su vez con impuesto de la primera categoría.

4.- Declaraciones anuales que deben efectuar los contribuyentes individuales, socios de sociedades de personas y aquellos referidos en el número 1) del artículo 58º.

- 4.1. Personas individuales, socios de sociedad de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones: Deben declarar en el impuesto global complementario o adicional, todos los retiros en dinero o especies que hayan efectuado en el ejercicio -afectos a estos tributos- con derecho a un crédito del 10% calculado sobre las cantidades declaradas que hayan estado afectadas con el impuesto de la primera categoría. Además, tienen derecho a deducir del impuesto, como pagos provisionales, el 10% sobre los retiros reinvertidos de acuerdo con las normas de los incisos sexto y séptimo del artículo 14 de la Ley de la Renta -los cuales siguen liberados de incluirlos en el impuesto global complementario o adicional mientras continúen reinvertidos- y los remanentes de los pagos provisionales que les corresponda de la imputación hecha en la empresa o sociedad respectiva. También procederá deducir del impuesto adicional las retenciones que, con tasa 20% o 35%, se les practicó en atención a lo dispuesto en el número 4 del artículo 74º.
- 4.2. Accionistas domiciliados o residentes en Chile: Deben continuar declarando en el impuesto global complementario todas las cantidades percibidas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, salvo las que se señalan en el inciso sexto del número 1.- del artículo 54º de la ley del ramo, con derecho a rebajar como crédito el 10% de las cantidades declaradas que hayan estado afectadas con el impuesto de la primera categoría.
- 4.3. Contribuyentes referidos en el número 1) del artículo 58: Además del impuesto de la primera categoría que debe declarar el establecimiento permanente en Chile, sucursales, oficinas agentes o representantes, en la forma indicada en el número 1.1. de este Capítulo III. Procederá declarar y pagar el impuesto adicional anual sobre el total de las cantidades retiradas o remesadas al exterior en el ejercicio, afectas a este tributo, debidamente reajustadas, y sin deducción de ninguna especie. Del impuesto adicional podrá rebajarse un crédito consistente en un 10% de la cantidad declarada que haya estado gravada con el impuesto de la primera categoría, según lo establece el artículo 63 de la Ley de la Renta, además de los pagos provisionales que, con tasa de 35%, se efectuaron durante el ejercicio.

5.- Disposiciones transitorias que dicen relación solo con el nuevo artículo 20° bis.

El artículo 2°.- transitorio de la ley 18.775, dispone en su primera parte, que los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de primera categoría a base de renta efectiva, según contabilidad completa, tienen derecho a imputar a este tributo que determinen anualmente con la normativa del artículo 20° bis -y hasta su monto y sin derecho a devolución por el exceso- el gravamen de igual tipo que pagaron por utilidades tributables originadas a contar del 1° de enero de 1984 (vigencia de las modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley 18.293), y que se encuentren sin retirar o distribuir al 31 de diciembre de 1988.

El mismo artículo transitorio, comentado en este número, deja vigente respecto de las cantidades señaladas en el párrafo anterior, la norma contenida en la última parte del inciso segundo, número 3.-, del artículo 31°, que se derogó por el número 6.- del artículo 1° de la ley 18.775, en comento. Esto significa que las pérdidas determinadas mediante el -- cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría, deberán absorber dichas utilidades no retiradas o distribuidas y el impuesto que se hubiere pagado, equivalente al 10% del monto absorbido, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

Nótese que la aplicación de la norma derogada y señalada en el párrafo anterior, se hace extensiva aún a las utilidades tributables del ejercicio comercial 1984 y no solo desde el año 1985 como fué establecida -- por la ley 18.489, siempre claro está, que se encuentren pendientes de ser retiradas o distribuidas al 31 de diciembre de 1988. Con la modificación indicada, se mantiene, con la exclusiva finalidad de posibilitar la recuperación del impuesto de la primera categoría en las situaciones establecidas en el artículo transitorio en análisis, la imputación de las pérdidas a las utilidades tributables precisadas anteriormente.

Sólo para los efectos de dar cumplimiento a las normas del citado artículo 2° transitorio, los contribuyentes mencionados deberán separar en el Libro de Registro de Renta Líquida de Primera Categoría (FRT) las utilidades devengadas que fueron afectadas con el impuesto de esta categoría y que aún no se han retirado o distribuido a la fecha indicada (sin perjuicio de mantenerlas en el detalle general de la Resolución Ex. 891, de 1985, para practicar las imputaciones que ésta dispone) reajustándolas anualmente al igual que el remanente de utilidades tributarias y deduciendo, también anualmente, las cantidades equivalentes al 10% de la primera categoría imputado al impuesto de la misma categoría de los ejercicios posteriores, o bien, rebajando las pérdidas que se hayan determinado en dichos ejercicios.

Una vez recuperado el impuesto de la primera categoría, ya sea imputándolo como crédito al tributo anual de igual tipo que se determine con la modalidad establecida en el nuevo artículo 20° bis, o a través de un pago provisional por existir pérdidas futuras, la norma que se contenía en la última parte del inciso segundo del número 3.-, del artículo 31°, quedará sin aplicación. Lo dispuesto en el artículo 2° transitorio de la ley 18.775 regirá a contar del año tributario 1990.

IV.- Régimen opcional del impuesto de primera categoría

En el nuevo artículo 14° bis, que la ley N° 18.775 introdujo a la Ley de la Renta, se establece una modalidad especial para tributar en la primera categoría, la cual básicamente consiste en gravar los retiros y distribuciones en su totalidad sin distinguir si en el régimen general de la ley ellos provienen de cantidades exentas o no. Igualmente, esta forma de considerar -- las cantidades retiradas o distribuidas también se hace aplicable al impuesto global complementario o adicional, pero manteniendo otras características del régimen general de dichos tributos, como son las tasas, créditos, retenciones y pagos provisionales, según se explica más adelante.

Como se desprende de lo indicado anteriormente, a este régimen pueden ingresar los contribuyentes que lo deseen, cumpliendo con los requisitos que se exigen, no siendo por consiguiente obligatorio, de manera que, quienes no opten por ingresar a él, seguirán tributando de acuerdo con las normas del artículo 20° bis referidas en el Capítulo anterior de esta Circular.

1.- Requisitos para ingresar al régimen optativo

1.1. Requisitos en los casos generales

En primer término, pueden ingresar aquellos contribuyentes que deben pagar el impuesto de primera categoría según las normas del artículo 20° bis, es decir, que se encuentren clasificados para tributar de acuerdo con dicha disposición legal, aún cuando al iniciar sus actividades ya opten por el régimen especial del artículo 14° bis. Por consiguiente, pueden ingresar las personas que desarrollen actividades clasificadas en la primera categoría y que deben declarar su renta efectiva según contabilidad completa, a la cual seguirán obligados, pero con ciertas excepciones en la forma de determinar los impuestos que expresamente se indican en los párrafos siguientes.

En segunda instancia, es indispensable que los contribuyentes señalados en el párrafo anterior cumplan con el requisito de tener un promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro igual o inferior a 250 unidades tributarias mensuales, en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos anteriores al que ingresen al régimen optativo.

Para los efectos de calcular el promedio mensual referido, deben incluirse todas las ventas, servicios u otras operaciones, ya sea exentas o gravadas con los impuestos del decreto ley 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, incluyendo las exportaciones. En los valores a considerar deben excluirse el Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos que recargue en el precio el contribuyente que opte al régimen tributario del artículo 14° bis. A este respecto, debe entenderse por ventas, servicios u otros ingresos de su giro, aquellos que provienen de operaciones habituales o contempladas en el giro de la empresa, por lo que no deben considerarse, por ejemplo, los ingresos por venta de bienes físicos del activo fijo, ventas no habituales de acciones, ventas de derechos sociales, ventas de derechos de llaves, etc..

Sin perjuicio de lo expresado en los párrafos anteriores de este número, para calcular el promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos, es necesario considerar lo siguiente:

a) El contribuyente debe tener como mínimo tres ejercicios comerciales consecutivos anteriores al ejercicio en que desee ingresar al régimen especial, aunque en el primero de ellos se registren menos de doce meses, por haber iniciado actividades en el transcurso de él.

b) No importa si en alguno de los meses de los tres ejercicios comerciales no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro.

c) El monto sin impuestos, de las ventas, servicios u otros ingresos del giro, de cada mes, se debe convertir a número de unidades tributarias mensuales, dividiendo dicho monto por el valor que tenga la citada unidad en cada mes respectivo.

d) Para obtener el promedio mensual, se suma el número de unidades tributarias de los tres ejercicios, dividiendo el total que resulte por el número de meses que componen dichos ejercicios, incluyendo aquellos meses en los cuales no existieron ventas, servicios u otros ingresos del giro.

1.2. Requisitos en algunos casos especiales

Para los contribuyentes que, cumpliendo los demás requisitos, no tengan ventas, servicios u otros ingresos de su giro en los doce meses de alguno de los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, o tengan menos ejercicios por haber iniciado actividades dentro de los dos últimos años calendario, el artículo 14º bis contempla la posibilidad de que ingresen al régimen tributario optativo en las siguientes condiciones, según el monto del capital propio inicial -determinado de acuerdo con todas las normas del artículo 41- que se encuentre vigente al 1º de enero del año en que se opte por ingresar:

a) Si el capital propio inicial no es superior a 200 unidades tributarias del mes de diciembre inmediatamente anterior, se acogen en las mismas condiciones que los contribuyentes que, para ingresar al sistema, tuvieron un promedio mensual de 250 unidades tributarias mensuales, o menos, de ventas, servicios u otros ingresos de su giro.

b) Si el capital propio inicial es superior a 200 unidades tributarias mensuales del mes de diciembre inmediatamente anterior, se acogen en las mismas condiciones que los contribuyentes que tuvieron, para ingresar al sistema, un promedio mensual superior a 250 unidades tributarias mensuales de ventas, servicios u otros ingresos de su giro.

1.3. Ingreso de contribuyentes que no estén en los casos generales o especiales

Los contribuyentes que se encuentren tributando de acuerdo con las normas del artículo 20º bis de la Ley de la Renta, o puedan hacerlo acogidos a sus normas, y que el promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro sea superior a 250 UTM. en los últimos tres ejercicios comerciales consecutivos, pueden también ingresar al régimen tributario optativo a contar del 1º de enero del año inmediatamente siguiente, pero debiendo cumplir con los mismos requisitos exigidos para quienes no superen el promedio mensual de 250 UTM. al momento de optar al sistema tributario del artículo 14º bis.

Las condiciones que varían en cada caso se relacionan en general con determinados registros y estados contables, según se especifica más adelante en el número 3.- de este Capítulo.

La opción que se adopte para ingresar al régimen tributario establecido por el artículo 14º bis, significa que se regirán por sus normas especiales tanto la empresa afectada al impuesto de primera categoría, como el contribuyente individual, socios, accionistas y comeneceros, sin excepción, obligados a declarar el impuesto global complementario o adicional, sin perjuicio de la aplicación de las normas comunes que no fueron modificadas por ese artículo.

1.4. Aviso para ingresar al régimen optativo

Para ingresar al régimen optativo establecido en el artículo 14º bis, los contribuyentes deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos - dentro del mes de enero y hasta el día 12 de febrero siguiente, del año en que opten por ingresar, debiendo ejercitarse la opción por años calendario completos.

Si el contribuyente ha iniciado actividades en el año que desea ingresar al mencionado sistema, el aviso correspondiente lo deberá efectuar hasta el día 12 del mes siguiente al de inicio de sus actividades.

1.5. Disposición transitoria que sustituye por el año 1989 la formalidad señalada en el número 1.4. anterior.

En el Artículo 4º transitorio de la ley 18.775 se establece un plazo especial para ingresar al régimen optativo del artículo 14º bis, el cual sólo favorece a los contribuyentes que opten por ingresar a él a contar - del 1º de enero de 1989. Para los años siguientes se deberán cumplir los plazos que se indicaron en el párrafo anterior.

Dicho artículo transitorio permite acogerse, de pleno derecho al sistema tributario referido, a los contribuyentes que cumplan los requisitos exigidos por la ley, y que son aquellos señalados en los párrafos 1.1., 1.2 y 1.3, de este Capítulo IV. Por consiguiente, estas personas que de sean optar por acogerse a las normas del artículo 14º bis a contar del - ejercicio comercial del año 1989, están facultados para hacerlo sin nin - gún trámite previo ante el Servicio de Impuestos Internos, dando cuenta - de este hecho en el año 1990 cuando deban presentar la declaración anual del impuesto a la renta que corresponda al ejercicio comercial del año - 1989.

Por otra parte, por los seis primeros meses del presente año dichos contribuyentes podrán efectuar los pagos provisionales obligatorios en la misma forma que deben hacerlo las empresas acogidas a las normas del artículo 20º bis, es decir, sujetándose en todo a las instrucciones contenidas en el número 2.- del Capítulo III de esta Circular, incluso llevando el Registro exigido en la Resolución Nº Ex. 891, de 1985, por ese período. Una vez cumplido este plazo, el contribuyente que efectuó los pagos provisionales obligatorios en los términos señalados anteriormente o que dejó de hacerlos por no tener ingresos tributables y que, en ambos casos pagó una suma inferior a la que le correspondía dentro del régimen optativo - del artículo 14º bis el cual no contempla exención de impuesto a la renta alguna, deberá enterar la diferencia o el pago provisional no cumplido mediante su inclusión en la declaración mensual de julio de 1989, reajustando estas sumas al convertirlas en UTM, según el valor que tenga en el mes en que debió hacerse el pago y reconvirtiéndolas a pesos al valor que tenga dicha unidad tributaria en el mes de agosto de este mismo año.

2.- Forma de tributar en el régimen optativo

2.1. Base afecta de los impuestos

Los contribuyentes que se acojan al régimen tributario establecido - en el artículo 14º bis de la Ley de la Renta, deben declarar y pagar los impuestos de la primera categoría, global complementario o adicional sobre las siguientes cantidades, que para los efectos de la ley se consideran renta:

a) Todos los retiros en dinero o especies que se efectúen, tanto respecto de la empresa, como de los propietarios, socios, incluyendo los socios gestores en el caso de las sociedades en comandita por acciones, y comuneros. Se gravan todos los retiros mencionados, sin excepción alguna, cualquiera que sea el origen o fuente de ellos y aún cuando constituyan - ingresos no considerados renta, o se encuentren exentos o no gravados, en el régimen tributario general a la renta. No obstante, se hace presente - que respecto de los retiros que se reinviertan en los términos establecidos en los incisos sexto y séptimo del artículo 14º, de la ley del ramo, no debe aplicarse el impuesto global complementario o adicional mientras permanezcan reinvertidos, tal como lo dispone dicha norma legal; pero en cambio quedan gravados con el impuesto anual de la primera categoría en la empresa, teniendo derecho también el inversionista o aportante - al igual que en el artículo 20º bis- de considerarlo como pago provisional voluntario, del último mes del ejercicio.

b) Todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, tanto respecto de la sociedad como de los accionistas, sin excepción alguna, cualquiera que sea el origen o fuente de las cantidades distribuidas y aún cuando en el régimen general de tributación de la Ley de la Renta, se encuentren exentas o no gravadas, o sea un ingreso que no constituya renta. Por consiguiente, no son aplicables en este régimen opcional, entre otras, las exenciones que correspondan a cantidades distribuidas provenientes de las situaciones referidas en los artículos 54º, número 1º, inciso sexto, y 58º, número 2).

c) La diferencia que se determine de la comparación entre el capital propio inicial y sus aumentos y el capital propio de la fecha en que se disminuya el capital, cuando éste sea superior, respecto de las empresas, que no sean sociedades anónimas, que decidan disminuir su capital. Al efecto, la ley dispone que para determinar si existen o no rentas, deberán aplicarse solo las mismas operaciones que se contemplan para el término de giro, con lo cual no hace extensiva a esta situación la forma de pagar el impuesto global complementario, distribuyendo las rentas en partes iguales en los últimos cinco años. Más adelante, en el número 6.- de este Capítulo se explican en forma más detalladas las operaciones que deben realizarse en el caso de término de giro.

2.2. Aplicación de los impuestos

En términos generales, las tasas, los plazos para declarar y pagar, como asimismo las modalidades de retención, de los impuestos de la Ley de la Renta que afectan a los contribuyentes acogidos al artículo 20º bis, se mantienen respecto de los que se encuentren incorporados al régimen optativo establecido en el artículo 14º bis; siendo la diferencia fundamental la base afecta a los tributos, la cual está constituida, para estos últimos, por los retiros y distribuciones señalados en el punto 2.1. anterior.

En este aspecto, son plenamente aplicables las instrucciones contenidas en los números 1.-, 2.-, 3.- y 4.- del Capítulo III de esta Circular, con las siguientes excepciones:

a) Forma de calcular el impuesto anual de la primera categoría.

Para los contribuyentes acogidos al artículo 14º bis no rigen las disposiciones de la Ley de la Renta de los artículos 29, 30, 31, 32 y 33, ya que no deben determinar la renta líquida imponible en los términos allí establecidos, sino que ésta se encuentra formada por el total de las cantidades retiradas y distribuidas, sin excepción, por lo que es innecesario llevar el registro contable que exige la Resolución N° Ex. 891, de 1985, (FUT).

b) Pagos Provisionales de las empresas.

Las tasas, plazos para declarar y pagar este impuesto provisional, su reajustabilidad e imputación se mantienen sin cambios, por lo cual lo dicho en este aspecto, en el número 2.- del Capítulo III de esta Circular es totalmente aplicable a los contribuyentes acogidos al artículo 14º bis, salvo obviamente la materia relativa a la suspensión de dichos pagos provisionales por existir pérdidas de arrastre ya que, como se indicó anteriormente, para el presente caso dicha situación no puede presentarse por las características y formación de los retiros o distribuciones, los cuales quedan en su totalidad afectos a los pagos provisionales.

c) Retenciones que deben efectuar las empresas.

Al igual que en la situación de los pagos provisionales mensuales, tratándose de las retenciones del impuesto adicional a que se refiere el número 4.- del artículo 74º, son aplicables en gran parte las instrucciones que se contienen en el número 3.- del Capítulo III, anterior, con excepción de la

tasa que corresponde aplicar, la cual, en el caso de los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis, será siempre la de 35%, con derecho a deducir como crédito del impuesto retenido, solo por las distribuciones que hagan las sociedades anónimas y en comandita por acciones a sus accionistas, un monto equivalente al 10% de la cantidad gravada que haya estado afectada con el impuesto de la primera categoría.

d) Declaraciones anuales que deben efectuar los contribuyentes individuales, socios de sociedades de personas y aquellos referidos en el número 1) del artículo 58º.

También en este punto es aplicable lo expresado en el Capítulo III, número 4.-, reiterando que los contribuyentes acogidos al artículo 14º bis deben declarar como afectos al impuesto global complementario o adicional - todos los retiros y distribuciones, sin excepción alguna, por lo que no es procedente aplicar lo dispuesto en el inciso sexto, número 1º, del artículo 54º de la Ley de la Renta, respecto de los ingresos que allí se liberan del mencionado tributo en el régimen general. No obstante, cabe señalar que los retiros reinvertidos en otra empresa, de acuerdo a lo establecido en los incisos sexto y séptimo del artículo 14º, no deben declararse en el impuesto global complementario o adicional, mientras se mantengan en esa condición.

3.- Liberación de exigencias en el régimen opcional y requisitos mientras se permanezca en él.

3.1. Los contribuyentes que ingresen al régimen optativo del artículo 14 bis con un promedio mensual de 250 UTM., o menos, de ventas, servicios u otros ingresos de su giro, en los tres últimos ejercicios comerciales, se liberan de las siguientes obligaciones:

a) De llevar el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT), exigido por la Resolución Nº Ex. 891, de 1985.

b) De practicar inventarios anuales, salvo al término del giro, o cuando una empresa, que no sea sociedad anónima, decida disminuir su capital, según se explicó en la letra c) del número 2.1. de este Capítulo, o cuando el contribuyente opte por salirse del régimen del artículo 14º bis.

c) De aplicar anualmente la corrección monetaria contemplada en el artículo 41º de la Ley de la Renta, salvo al término del giro, o cuando una empresa, que no sea sociedad anónima, decida disminuir su capital, o el contribuyente opte por salirse del régimen del artículo 14º bis, considerando las modalidades especiales que sobre esta corrección monetaria contempla el artículo 14º bis (Ver el número 5º de este Capítulo).

d) De efectuar depreciaciones anuales, salvo las exigidas para el término del giro, o cuando una empresa, que no sea sociedad anónima, decida disminuir su capital o el contribuyente opte por salirse del régimen del artículo 14º bis.

e) De confeccionar el balance general anual.

De igual liberación gozan los contribuyentes que ingresen al sistema optativo por tener un capital propio inicial de 200 UTM., o menos, en la situación descrita en la letra a) del punto 1.2.-, del número 1.- de este Capítulo.

3.2. Si los contribuyentes indicados en el párrafo 3.1. anterior superan el promedio de 250 UTM., referido, en los tres últimos ejercicios comerciales móviles, deberán cumplir con todas las obligaciones de las cuales se liberan según las letras b) a la e) del citado párrafo 3.1., a contar del 1º de enero del ejercicio comercial inmediatamente siguiente al último que sirvió de referencia para fijar el nuevo promedio. En otras palabras, solo continuarán liberados de llevar el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT).

Con iguales exigencias quedarán los contribuyentes que ingresen al sistema con un capital propio inicial de un monto superior a las 200 UTM., o un promedio mensual de ventas, servicios y otras operaciones - de su giro superior a 250 UTM., según las circunstancias comentadas en la letra b) del punto 1.2. y en el punto 1.3., del número 1.-, de este Capítulo.

Si ocurrida la situación indicada en los párrafos anteriores de este número 3.2., el contribuyente disminuye su promedio mensual de ventas, servicios u otras operaciones de su giro en los tres ejercicios comerciales móviles siguientes, no podrán en ningún caso volver a gozar de las liberaciones señaladas, debiendo dar cumplimiento a todas ellas menos a la de llevar el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUI).

Cabe hacer presente que, aún superando los promedios indicados anteriormente, no significa que el contribuyente deba abandonar el régimen optativo del artículo 14° bis, situación que solo se produce cuando él manifieste la voluntad de hacerlo.

3.3. Antecedentes informativos que deben confeccionarse.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen tributario - del artículo 14° bis de la Ley de la Renta, deberán efectuar los siguientes registros:

a) En el Libro de Compras y Ventas dejarán constancia del cálculo del promedio mensual de ventas, servicios u otros ingresos de su giro, en enero del año que ingresen, considerando las explicaciones contenidas en el párrafo 1.1., del número 1.-, de este Capítulo IV. El registro de este cálculo - deberá hacerse al término de todos los ejercicios comerciales a partir del 31 de diciembre de 1988, si se opta por ingresar desde el año 1989, incluyendo por esta vez para el cálculo a este último y a los dos inmediatamente anteriores-, suspendiendo dicho registro desde el ejercicio siguiente, - cuando el promedio mensual resulte superior a 250 UTM. ya que, en tal circunstancia, el contribuyente solo se liberará de llevar el Registro de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUI). Por las mismas razones, aquellos contribuyentes que ingresaron al régimen opcional en base a un capital propio inicial superior a 200 UTM. del mes de diciembre que corresponda, quedan liberados de efectuar este registro.

Se hace presente, que las personas que deseen optar por ingresar - al mencionado régimen tributario a contar del 1° de enero de 1989, podrán registrar los cálculos referidos en cualquier mes del primer semestre de este año, en consideración a que el artículo 4° transitorio de la ley 18.775 les permite acogerse a dicho régimen de pleno derecho siempre que cumplan - con los requisitos del caso, situación que deberán conocer a más tardar en el mes de julio de 1989, ya que desde ese período deberán declarar y pagar el impuesto provisional mensual con sujeción a las normas aplicables a los contribuyentes incorporados al régimen optativo del artículo 14° bis.

b) En el Libro de Inventarios y Balances, los contribuyentes que no estén obligados a confeccionar el balance general anual, deberán registrar el balance de comprobación y de saldos al término de cada ejercicio comercial. En este mismo libro, todos los contribuyentes que se encuentren acogidos al artículo 14° bis, deberán registrar la base afecta al impuesto de la primera categoría, antes del mes en que debe presentarse la declaración anual de este tributo, indicando, en el caso de los retiros en dinero o especies: el mes en que se efectuaron; nombre de cada socio que hizo el retiro y su N° de RUT., cuando se trate de una sociedad; valor histórico de la cantidad retirada; % de actualización, y cantidad actualizada. Respecto de las distribuciones que hagan las sociedades anónimas o en comandita por acciones, también se anotarán los datos señalados precedentemente, a excepción, por razones obvias, del nombre de cada socio que hizo el retiro y su N° de RUT..

4.- Contribuyentes que se retiren del régimen optativo o deseen reintegrarse a él.

a) Contribuyentes que estando en el régimen opcional deseen retirarse de él.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen opcional y deseen volver ó integrarse al régimen general de tributación, basado en el artículo 20º bis de la Ley de la Renta, solo podrán hacerlo después de permanecer en el primero de los nombrados, durante tres ejercicios comerciales consecutivos, como mínimo.

Cumplido lo anterior, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de su voluntad de retirarse del citado régimen, en el mes de octubre del año anterior al año en que se incorporarán, al sistema general del ramo.

En esta situación, deben pagarse todos los impuestos como si se pusiera término a su giro, cumpliéndose con los procedimientos que se indican en el número 5.- siguiente de este Capítulo.

No obstante, al ingresar al régimen general a que se refiere el artículo 20º bis de la Ley de la Renta, los contribuyentes pueden incorporar la renta determinada mediante la comparación del capital propio final con el inicial y sus aumentos -según se establece en los términos de giro- al Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT) y sujetarse, respecto de esa renta, en todo al nuevo sistema tributario aplicable a las cantidades retiradas o distribuidas. Se hace presente que la disposición legal en análisis, no permite aplicar este mismo tratamiento al menor valor que resulte de la comparación del capital propio inicial y final.

b) Contribuyentes que deseen reintegrarse al régimen optativo.

Los contribuyentes solo pueden volver al régimen opcional del artículo 14º bis después de permanecer, como mínimo, tributando durante tres ejercicios comerciales consecutivos en el régimen general de la Ley de la Renta, según las normas contenidas en el artículo 20º bis.

Para reintegrarse al citado régimen optativo deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos dentro del mismo plazo en que deben declararse y pagarse los impuestos de retención y los pagos provisionales obligatorios del mes de enero del año en que se optó por el reintegro, es decir, hasta el día 12 de febrero del año correspondiente.

5.- Término de Giro.

Cuando los contribuyentes acogidos al régimen optativo pongan término a su giro, tienen que considerar las siguientes situaciones:

- 5.1. Deberán tributar por las rentas que resulten como un mayor valor de la comparación entre el capital propio determinado a la fecha del término de giro, y el capital propio inicial y sus aumentos.
- 5.2. El plazo de pago y la forma de calcular los impuestos de la Ley de la Renta son los comunes para el término de giro. No obstante, los referidos contribuyentes podrán optar, para los efectos del impuesto global complementario, por distribuir las rentas mencionadas en partes iguales en los próximos cinco ejercicios comerciales o los que tenga, acogidos al régimen optativo, inmediatamente anteriores al término de giro, y practicar la reliquidación del impuesto en la forma señalada en el párrafo quinto, del número 1.-, del artículo 54º de la ley del ramo.
- 5.3. Del capital propio inicial, deben excluirse las utilidades de las cuales no se ha hecho exigible el pago de todos los impuestos a la renta, como son, el de primera categoría, global complementario o adicional. Lo anterior es válido aún cuando se haya pagado el impuesto de categoría, si tuvieran en la que es necesario informarse del crédito especial que está otorgado por la ley 10,775, en su artículo 1º transitorio, el que se menciona más adelante.

En los aumentos del capital propio inicial, no deben considerarse como tales las utilidades que aún no se han retirado o distribuido, como tampoco las cantidades reinvertidas en virtud de lo dispuesto en los incisos sexto y séptimo del artículo 14º de la Ley de la Renta.

El capital propio inicial y sus aumentos, en los términos señalados, deberán reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor determinada entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio acogido al sistema o del mes anterior a aquel en que se efectuó la inversión o aporte, y el último día del mes anterior al del término de giro.

5.4. En la determinación del capital propio, a la fecha del término de giro, deberá tenerse presente el procedimiento que se indica a continuación:

5.4.1. Bienes físicos del activo inmovilizado existentes al término de giro. Se debe reajustar su valor de adquisición, según libro y facturas, de acuerdo con el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor que se determine entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al de término de giro. Se aplicará la depreciación normal, según la vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos.

5.4.2. Bienes físicos del activo realizable, según inventario.

- Si existe factura, contrato, convención o importación para los de su mismo género, calidad y características en los doce meses calendario anteriores: se fijará su valor al precio más alto del documento o importación.

- Si no existen documentos o importación en el período señalado: se fijará su valor según el precio más alto del último documento o importación, reajustado en la misma forma que para los bienes físicos del activo inmovilizado.

5.4.3. Productos terminados o en proceso.

- Materia prima: Se aplican las mismas normas del numeral anterior.

- Mano de obra: Se considerará el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a este mes.

5.4.4. Otros bienes, valores u obligaciones. Se aplican las normas del artículo 41º de la Ley de la Renta, haciéndose presente que las referencias que se hacen en este artículo al número 2.-, deben entenderse al reajuste que el artículo 14º bis establece para los bienes físicos del activo inmovilizado.

6.- Crédito especial por concepto del impuesto de primera categoría.

En el artículo 1º transitorio de la Ley 18.775, se establece un crédito a favor de los contribuyentes que se acojan al artículo 14º bis de la Ley de la Renta, equivalente al monto pagado por concepto del impuesto de la primera categoría sobre las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al 31 de diciembre del año anterior al que ingresen al régimen optativo. Este crédito deberá reajustarse considerando el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor determinado entre el mes anterior al del pago y el mes anterior al de la imputación, y sólo podrá deducirse del impuesto anual de la primera categoría del ejercicio siguiente o posteriores si aún quedare un remanente.

Para los efectos indicados, el contribuyente deberá presentar una declaración jurada al Servicio de Impuestos Internos, dentro del plazo de ciento ochenta días de ingresar al sistema, y en la cual consignará el nombre, RUT, y razón social de la empresa o sociedad; monto de la cantidad no retirada o no distribuida que fué gravada con el impuesto de la primera categoría, en su valor al 31 de diciembre del año pertinente, e impuesto de primera categoría con derecho a recuperación.

Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen optativo desde el ejercicio del año 1989, podrán indicar la base afectá y el impuesto, que correspondan al 31 de diciembre de 1988, debidamente reajustados, en el formulario que deben presentar por los impuestos anuales de la Ley de la Renta, en el mes de abril de 1990, en consideración al plazo especial para acogerse al citado régimen que se contempla en el artículo 4º transitorio de la ley 18.775.

V.- Normas que son comunes tanto para los contribuyentes que se rigen por el régimen general de tributación de la Ley de la Renta como aquellos acogidos al régimen optativo.

Sin perjuicio de la existencia de otras normas legales que son aplicables tanto para los contribuyentes acogidos al artículo 20º bis, como al artículo 14º bis, se comentan en este Capítulo aquellas disposiciones de mayor relevancia en el tema.

1.- Artículo 21º de la Ley de la Renta.

1.1. Texto actualizado y comentarios generales.

A raíz de las modificaciones incorporadas a esta norma, por la ley 18.775, su nuevo texto ha quedado del siguiente tenor, subrayándose los cambios introducidos por esta ley:

"Artículo 21.- Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N° 1 del artículo 54º.

También se considerarán retiradas de la empresa, al término del ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta ley, y aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35º, 36º, inciso segundo, 38º, inciso segundo, 70º y 71º, según proceda.

Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58º deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los impuestos de primera categoría, de este artículo, y el impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35º, 36º, inciso segundo, 38º, inciso segundo y 71º, según corresponda.

En el caso de sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas, no se aplicará el impuesto de primera categoría a la participación efectiva que les corresponda en una sociedad sujeta a renta presunta, teniendo el impuesto que haya afectado a dicha renta el carácter de pago provisional del término del ejercicio, sin perjuicio de la aplicación del impuesto del inciso anterior a aquellas partidas que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este artículo deban considerarse retiradas de las sociedades de personas, salvo los impuestos de primera categoría y territorial, pagados, calculando el referido tributo sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima.

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto del 35% gravará solo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores.

En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas."

1.2. Comentarios.

La primera modificación incorporada a esta norma por la letra a) del N° 5 del artículo 1° de la ley 18.775, consistió en sustituir en el inciso tercero de dicha disposición, el guarismo "40%" por "35%".

De consiguiente, a contar de la vigencia del cambio de la tasa aludida, las partidas que constituyan la base imponible del impuesto único del inciso tercero del artículo 21° (Gastos Rechazados del artículo 33 N° 1 de la ley y las rentas provenientes de la aplicación de los artículos 35°, 36°, inciso 2°, 38°, inciso 2° y 71° de la ley), en el caso de las sociedades anónimas, en comanditas por acciones (en la parte que corresponda a los socios accionistas) y contribuyentes del impuesto adicional del artículo 58° N° 1 de la ley, se afectarán con una tasa del 35%, en lugar del 40% que regía con anterioridad a la innovación en comento.

La segunda modificación incorporada al inciso tercero del artículo 21°, dice relación con la sustitución de la expresión "de los impuestos de esta ley" por la "de los impuestos de primera categoría, de este artículo", con el propósito de precisar con mayor claridad en la ley que los impuestos de la Ley de la Renta que no se afectan con el impuesto único, son los impuestos de primera categoría y el propio impuesto único del 35% antes referido; tal como lo ha instruido el Servicio por -- Circular N° 45, de 1984 y 56, de 1986.

La tercera innovación introducida a la norma legal en estudio (inciso tercero del artículo 21°), guarda relación con la supresión de su parte final que comienza con "pudiendo dar de abono al pago de este impuesto, el de primera categoría que afecte a dichas cantidades", ya que su mantención en el nuevo texto de la citada disposición no se justifica al no quedar afectados los gastos rechazados a que se refiere el N° 1 del artículo 33° de la ley con el impuesto de la primera categoría, con motivo de la aplicación de este último tributo en relación a los retiros y distribuciones de rentas que se efectúen de las empresas o sociedades respectivas, de acuerdo a las modificaciones introducidas a la ley en el artículo 14°, 14° bis y 20° bis.

La cuarta modificación introducida al artículo 21° de la ley, consistió en sustituir su inciso cuarto por el que se contiene en su actual texto, para armonizar de esta manera con la nueva base de imposición sobre la cual se aplica el impuesto de primera categoría, esto es, sobre las cantidades retiradas o distribuidas de las empresas o sociedades respectivas. En efecto, en relación con lo anterior, dicha disposición sustituida establece que en el caso de sociedades anónimas, socias de sociedades de personas acogidas a renta presunta, el impuesto de primera categoría no se aplicará a los retiros que efectúe la sociedad anónima socia, con cargo a la participación efectiva que le corresponda en la sociedad de personas acogida a renta presunta; sujetándose dichos retiros al nuevo régimen de tributación que afecta a las distribuciones que haga la respectiva sociedad anónima. El impuesto de primera categoría que haya declarado y pagado la sociedad de personas sobre la parte presunta que le corresponda a la sociedad anónima socia, tendrá el carácter de un pago provisional para esta última sociedad, calidad que

adquirirá dicho impuesto al término del ejercicio, quedando sujeto a la normativa de imputación y devolución que establecen sobre la materia los artículos 93º y siguientes de la Ley de la Renta. El tratamiento tributario anterior, es sin perjuicio de la aplicación del impuesto único de 35% a aquellas partidas que constituyen la base imponible de dicho tributo y que deban considerarse retiradas de las sociedades de personas, acogidas a renta presunta o efectiva, por las sociedades anónimas socias, con exclusión de los impuestos de primera categoría y territorial, pagados, todo ello aplicando dicho gravamen sobre la parte que corresponda a estas últimas.

Finalmente, en este artículo 21º, se sustituyó en su inciso quinto el guarismo "40%" por "35%". Por lo tanto, las sociedades en comandita por acciones, a partir de la vigencia de este cambio, aplicarán el impuesto único del inciso tercero del artículo 21º, sobre las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas con una tasa de 35%, en reemplazo de la alícuota del 40% que regía con anterioridad.

2.- Artículo 54º, Nº 1.

2.1. Texto actualizado de la parte modificada por el artículo 1º, Nº 7, le tras a) y b) de la ley 18.775, y comentarios generales.

Nº 1 artículo 54º. Las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a las rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías anteriores. En el caso de rentas efectivas de primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderá en la base imponible de este impuesto también la renta devengada que le corresponde al contribuyente.

Las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14º, bis.

Las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21º, se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades, salvo que dichas cantidades tengan como beneficiario a un socio o bien que se trate de préstamos, casos en los cuales se considerarán retiradas por el socio o prestatario.

En los casos de

2.2. Comentarios.

La incorporación del nuevo inciso segundo al Nº 1 del artículo 54º de la ley, no tiene otro propósito que el de dejar comprendidos en la renta bruta global para los efectos de la aplicación del impuesto global complementario, a los retiros que se efectúen bajo el régimen especial de tributación a que se refiere el nuevo artículo 14º bis, incorporado a la ley del ramo por el artículo 1º Nº 2, de la ley modificatoria aludida, cuyos alcances tributarios fueron explicados anteriormente.

La segunda modificación introducida a la norma en estudio, dice relación con el nuevo tratamiento tributario que debe dársele a los gastos rechazados a que se refiere el inciso primero del artículo 21º, para los fines de su inclusión en la renta bruta global del impuesto global complementario por parte de los socios de sociedades de personas.

De acuerdo con el anterior texto de la disposición que se modifica, los gastos rechazados incurridos por las sociedades de personas, como norma general, se entendían retirados por los socios al término del ejercicio en relación al porcentaje de participación en las utilidades de la empresa, según el respectivo contrato social, y bajo esa proporción debían declararse en el impuesto global complementario, sin atender para tales efectos si los desembolsos se efectuaban o no en beneficio directo de un determinado socio de la sociedad respectiva. Ahora bien, la modificación incorporada cambió la distribución anterior de dichos gastos, respecto de aquellos

efectuados en beneficio directo de un determinado socio de la sociedad, - disponiendo al efecto que en estas situaciones, dichas partidas se entenderán retiradas por el respectivo socio beneficiario del desembolso.

En consecuencia, y conforme a lo dispuesto por el nuevo inciso tercero del N° 1 del artículo 54° de la ley, las partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de la ley del ramo, en los casos de sociedades de personas se entenderán para los efectos de su afectación con el impuesto global complementario, retiradas por los respectivos socios, al término del ejercicio comercial en proporción al porcentaje de participación de cada socio en las utilidades de la empresa, de acuerdo al respectivo contrato social, cuando se trate de desembolsos que no tengan un beneficiario directo en particular, o no se puedan identificar en beneficio de un determinado socio. Por el contrario, si los mencionados desembolsos se hubieren incurrido en beneficio directo de un socio en particular de la respectiva sociedad, se entenderán retirados por este socio beneficiario. En cuanto a los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, se aclara que con motivo de la modificación antes comentada, el tratamiento tributario que afecta a estas partidas frente al impuesto global complementario no ha variado, ya que ellas en la actual norma, siguen siendo retiradas por el socio prestatario.

Finalmente, se expresa que los cambios introducidos al tratamiento tributario que afecta a los gastos rechazados frente al impuesto global complementario solamente dicen relación con aquellos alcances vertidos en los párrafos anteriores, por consiguiente, respecto de estas partidas continúan plenamente vigentes las demás instrucciones impartidas sobre la materia y contenidas en las Circulares N°s. 45, de 1984, 7, de 1985 y 56, de 1986.

3.- Artículo 62.

3.1. Texto actualizado y comentarios generales.

El tenor de esta disposición, conforme a las modificaciones incorporadas por el artículo 1° N° 9, letras a) y b) de la Ley N° 18.775, ha quedado de la siguiente forma:

"Artículo 62.- Para determinar la renta imponible en el caso de los impuestos establecidos en el N° 1 del artículo 58° y en los artículos 60° y 61°, se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán también aquellas exentas de los impuestos regulares, exceptuando sólo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43°. Se observarán - las normas de reajuste señaladas en el inciso penúltimo del artículo 54° - para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional.

El impuesto que grava estas rentas se devengará en el año en que se retiren de las empresas o se remesen al exterior.

Tratándose de socios de sociedad de personas, se comprenderá en la renta imponible todos los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones obtenidos en la respectiva sociedad, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 14, cuando hayan sido retiradas de la empresa o remesadas al exterior, siempre que no estén excepcionadas por el artículo 17°, a menos que deban formar parte de los ingresos brutos de la sociedad de conformidad al artículo 29°.

Las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21°, se entenderán retiradas por los socios, sean personas naturales o jurídicas, en proporción a su participación en las utilidades, salvo que dichas cantidades tengan como beneficiario a un socio o bien que se trate de préstamos, casos en los cuales se considerarán retiradas por el socio o prestatario.

Respecto de los artículos 60º, inciso primero, y 61º, podrá deducirse de la renta imponible, a que se refiere el inciso primero, el impuesto de primera categoría pagado, comprendido en las cantidades declaradas.

Las rentas del artículo 20º, número 2º y las rentas referidas en el número 8º del artículo 17º, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Formarán también parte de la renta imponible de este impuesto las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14º bis.

3.2. Comentarios

Con antelación a las modificaciones introducidas a este artículo, no existía norma alguna que dispusiera expresamente como debían declararse los gastos rechazados en el impuesto adicional en el caso de socios extranjeros pertenecientes a sociedades de personas establecidas en Chile. Ahora bien, con la incorporación del nuevo inciso cuarto del artículo 62º se corrige dicho vacío legal, disponiendo la citada norma al respecto que las partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 21º (Gastos Rechazados) en el caso de los socios extranjeros, sean estos personas naturales o jurídicas, se incluirán en la base imponible del impuesto adicional bajo la misma modalidad dispuesta por el inciso tercero del Nº 1 del artículo 54º para los socios personas naturales chilenos afectos al impuesto global complementario; es decir, dichas partidas se entenderán retiradas por las personas extranjeras señaladas, para los fines de su afectación con el impuesto adicional correspondiente, en proporción al porcentaje de participación de cada socio extranjero en las utilidades de la empresa de acuerdo al respectivo contrato social, siempre y cuando se trate de desembolsos que no se hayan efectuado en beneficio directo de un socio en particular. Por el contrario, si las referidas erogaciones se realizarán en beneficio de un determinado socio de la respectiva sociedad, en tales situaciones los citados gastos rechazados se entenderán retirados por dicho socio beneficiario, y este será el obligado a declararlos en su totalidad en el impuesto adicional correspondiente. En la misma norma agregada se regula también frente al impuesto adicional, la situación de los préstamos que las sociedades de personas efectúan a sus socios extranjeros, ya que, tal normativa tampoco estaba precisada en las normas que se modifican; estableciendo sobre la materia la disposición aludida que en la situación descrita, los préstamos que las sociedades de personas establecidas en Chile efectúan a sus socios extranjeros, sean éstos personas naturales o jurídicas, se entenderán como "retiros" de los respectivos socios prestatarios, y en virtud de tal disposición quedarán sujetos al tratamiento tributario general establecido en la ley del ramo para dicho tipo de rentas.

La incorporación del último inciso al artículo 62º, que se indica en forma subrayada en su nuevo texto, se efectuó con el mismo propósito por el cual se agregó el nuevo inciso segundo del Nº 1 del artículo 54º de la ley, analizado y comentado anteriormente. En efecto, tal norma se establece con la finalidad de dejar comprendidas dentro de la base imponible del impuesto adicional de los artículos 58º Nº 1, 60º inciso 1º y 61º de la ley, los retiros que se efectúen de las empresas o sociedades de personas respectivas conforme a las normas dispuestas por el nuevo régimen especial de tributación establecido por el artículo 14º bis de la ley.

4.- Artículo 3º transitorio de la Ley 18.775.

4.1. Texto del artículo 3º transitorio.

"Artículo 3º.- Las cantidades que puedan deducirse como crédito en los términos a que se refiere el artículo 3º transitorio de la Ley Nº 18.293, deberán ser declarados en el Servicio de Impuestos Internos conjuntamente con la primera declaración anual de impuesto a la renta que deban hacer - las sociedades respectivas a contar de la fecha de publicación de esta - ley.

Dicho crédito deberá aplicarse a todo dividendo gravado con el impuesto global complementario o adicional que reciban los accionistas, aunque no se trate de rentas que hayan estado afectas al impuesto que establecía el artículo 21º de la Ley de la Renta reemplazado por el Nº 10 del artículo 1º de la ley 18.293.

Las cantidades que constituyan el crédito señalado en este artículo, deberán imputarse en el mismo orden en que rigieron las Lasas respectivas y se determinará el monto a deducir aplicando sobre el dividendo declarado el porcentaje de 40%, 30% ó 15%, según corresponda.

Los referidos créditos que resulten al 31 de diciembre de cada año se reajustarán en la forma establecida en el inciso final del artículo 33º - de la Ley de la Renta, deduciendo los créditos utilizados reajustados en la parte que proceda."

4.2. Comentarios.

El artículo 3º transitorio transcrito, contiene nuevas normas para - deducir el crédito proveniente de la aplicación del impuesto que estableció, en carácter de tasa adicional, el artículo 21º de la Ley de la Renta, derogado por el número 10 del artículo 1º de la ley 18.293.

Dicho tributo gravaba a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, respecto de determinadas rentas por ellas obtenidas, con derecho a crédito en el impuesto global complementario o adicional al ser declaradas por el accionista que las percibió.

Al derogarse este impuesto, fué necesario dejar vigente el derecho - al referido crédito, en la medida que se distribuyeran las rentas afectadas, situación que se concretó mediante el artículo 3º transitorio de la ley Nº 18.293.

Dicha disposición legal estableció que el mencionado tributo de tasa adicional, respecto de los contribuyentes nombrados, continuaba aplicándose se transitoriamente por los años tributarios 1985 y 1986, con tasa rebajada de 30% y 15%, respectivamente, derogándose a contar del año tributario 1987.

En cuanto a los créditos contemplados en los artículos 56º Nº 3 y 63º, de la Ley de la Renta, reemplazados por Nº 30 y 35, del artículo 1º de la ley 18.293, siguen aplicándose mientras se distribuyan las rentas que hayan pagado el impuesto tasa adicional contenido en el anterior texto del artículo 21º, cuya tasa debe ser igual a aquella que hubiera afectado a las rentas que les dieron origen. Estas mismas normas se aplican también para determinar la tasa del crédito establecido en el inciso tercero del artículo 14º del decreto ley 701, de 1974, sobre Fomento Forestal y la que procede de la aplicación de los artículos 9, 20 y 26 del decreto ley 889, de 1975, sobre Franquicias Regionales.

Ahora bien, del análisis de las normas contenidas en el artículo 3º - transitorio de la ley 18.775, en comento, se llega a las siguientes conclusiones:

a) Las cantidades que correspondan al crédito referido en el artículo 3º transitorio de la ley 18.775, que se tengan al 31 de diciembre de 1988, deberán ser declaradas por las sociedades anónimas y en comandita por acciones en la declaración anual del impuesto a la renta que deba hacerse - en el mes de abril de 1989.

b) Dicho crédito corresponderá a las cantidades cuya distribución, para estos efectos, se encuentre pendiente al término del ejercicio comercial del año 1988, debidamente reajustadas, y que estuvieron afectadas con el impuesto tasa adicional del anterior artículo 21%.

c) Este crédito deberá declararse en forma separada, en relación a las tasas que le dieron origen.

d) Las sociedades anónimas y en comandita por acciones informarán a los accionistas, en cada distribución afecta al impuesto global complementario o adicional que hagan a partir del ejercicio comercial del año 1988, el porcentaje que deberán aplicar sobre las rentas percibidas, para calcular el crédito que proceda, partiendo de la base que primero deben agotar se las sumas que correspondan a las tasas más altas y así sucesivamente.

e) A contar del ejercicio del año 1989, el crédito o su remanente deberá seguir declarándose por las sociedades anónimas y en comandita por acciones en el mes de abril de cada año, reajustándose anualmente, el total o el saldo, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del cierre de éste; descontándose de dicha cantidad los créditos utilizados en el ejercicio, reajustados según la variación del IPC, determinada entre el último día del mes que antecede a la distribución de las cantidades respectivas y el último día del mes anterior al del término del ejercicio.

5.- Aplicación de las normas comunes a los contribuyentes acogidos al artículo 14° bis y 20° bis.

Las disposiciones transcritas y comentadas en los números anteriores de este Capítulo V, son plenamente aplicables tanto para los contribuyentes que declaren y paguen sus impuestos a la renta acogidos a las normas especiales del artículo 14 bis como para aquellos sujetos al régimen general que básicamente se contempla en el artículo 20 bis de la ley del ramo.

a) Artículo 21 de la Ley de la Renta y modificaciones al número 1.- del artículo 54 y al artículo 62.

Para los contribuyentes obligados a llevar todos los registros contables, practicar inventarios, aplicar la corrección monetaria y confeccionar un balance general anual -por estar regidos para los efectos tributarios por el artículo 20 bis- la situación no ha cambiado en cuanto al tratamiento tributario que deben darle a las partidas gravadas por disposición del artículo 21 de la Ley de la Renta, según el tipo de organización de la empresa.

De tal modo, para dichos contribuyentes, se mantienen vigentes las instrucciones que hasta la fecha se estaban aplicando sobre la materia, -incluyendo naturalmente las contenidas en la presente Circular, por lo que seguirán también dando cumplimiento a las disposiciones de la Resolución N° Ex. 891, de 1985.

Por otra parte, al tenor de lo dispuesto al final del primer inciso del artículo 14 bis, los contribuyentes acogidos a sus normas también deberán cumplir con la tributación que hace exigible el artículo 21 de la Ley de la Renta, sobre las partidas que allí se señalan y que, en general, son aquellas indicadas en el número 1.- del artículo 33, rechazadas como gasto en la determinación del impuesto de la primera categoría, y que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Por consiguiente, para estos contribuyentes, también seguirán vigentes las instrucciones relativas a la aplicación del artículo 21 de la Ley de la Renta; pero como ellos se encuentran liberados de llevar el

Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (FUT), que dispuso la Resolución N° EX. 891, de 1985, deberán efectuar, al término de cada ejercicio y antes de presentar la declaración anual de impuesto a la renta, las anotaciones que corresponden a las partidas gravadas en los términos establecidos en el artículo 21, en el Libro de Inventarios y Balances, consignando los siguientes antecedentes:

A.- Cantidades que siempre deben declarar en el Impuesto Global Complementario o Adicional los empresarios individuales y socios de sociedades de personas.

Detalle de las partidas señaladas en el artículo 33, N° 1, indicando el ejercicio respectivo en el cual se generaron, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, reajustadas	\$
Partidas de igual naturaleza que provengan de participación social, indicando la Sociedad de origen, RUT, y detalle de los gastos indicando el ejercicio respectivo en que se generaron	\$
En el caso de sociedad deberá indicarse separadamente la parte que le corresponde a cada socio, según participación en la utilidad social, o el total.	
El detalle de las partidas debe considerar: Fecha del retiro o desembolso; concepto de la partida; monto de ésta; factor de actualización y monto actualizado.	
	\$
	=====
Totales	\$
	=====

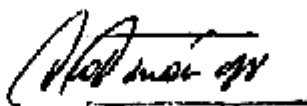
B.- Cantidades en el caso de sociedades anónimas, en comandita por acciones (accionistas) y contribuyentes del Impuesto Adicional del artículo 58 N° 1, se gravan con la tasa de 35% de acuerdo con el inciso tercero del artículo 21.

Detalle de las partidas señaladas en el artículo 33, N° 1, indicando el ejercicio respectivo en el cual se generaron, que correspondan a retiros de especies o a cantidades constitutivas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, reajustadas	\$
Partidas de igual naturaleza que provengan de participación social, indicando la Sociedad de origen, RUT, y detalle de los gastos, indicando el ejercicio respectivo en que se generaron	\$
El detalle de las partidas debe considerar: Fecha del retiro o desembolso; concepto de la partida; monto de ésta; factor de actualización y monto actualizado.	
	\$
	=====
Totales	\$
	=====

VI.- Vigencia

De acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 4º de la ley 18.775, las modificaciones que ella introdujo a la Ley de la Renta, rigen a contar del 1º de enero de 1989, aplicándose por consiguiente desde el año tributario 1990. Esto significa que los pagos provisionales mensuales y las retenciones de impuestos deben sujetarse a las nuevas normas comen-
tadas en esta Circular, desde el 1º de enero del presente año.

Saluda a Ud.,



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO
DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL